

有限责任合伙制的一些思考

刘笑霞 李明辉



化发展

注册会计师这一行业是伴随着近代企业的出现而产生的，并随着企业规模的不断扩张而

西方会计师事务所普遍采用了有限责任合伙制，我国修订《注册会计师法》征求意见稿也提出，应允许事务所以有限责任合伙的方式开业。但笔者认为，就我国而言，有限责任公司制与有限责任合伙制相比较仍有许多优势，并且，目前我国也不具备普遍采用有限责任合伙制的条件。因此，我国会计师事务所不可能、也不应当全部采用有限责任合伙制。

有限责任公司制的比较优势

1. 有限责任公司制更能够适应规模

日益发展壮大。现代企业规模有无限膨胀之趋势，且业务愈加复杂，尤其是投资、融资国际化程度不断提高，这就使得对注册会计师通过审计来监督管理者行为以保障投资者和债权人利益的依赖程度不断提高，同时也要求事务所的规模、执业水平与现代企业发展的跨国化、巨型化相适应。与普通合伙制相比，有限责任合伙制虽然可有效地促进事务所规模的扩大，然而与有限责任公司制相比，它仍具有一定的局限性，难以适应事务所规模化发展的要求。

2. 有限责任公司制对投资者利益的保护程度未必比有限责任合伙制低

尽管一般认为，有限责任合伙制下，注册会计师需对个人的执业行为承担无限责任，因而与有限责任公司制相比，该形式更有助于提高对投资者的赔偿能力和保护投资者利益。但是，笔者认为，与有限责任公司制相比，有限责任合伙制对投资者利益的保护程度未必更高。通常情况下，对注册会计师个人而言，他在有限责任合伙制下承担责任的财产要比有限责任公司制下多，但是，对会计信息的使用者而言，重要的不是注册会计师个人承担责任的财产有多少，而是整个事务所承担责任的财产有多少。就此点而言，有限责任公司制与有限责任合伙制相比，能聚集更多的注册会计师，只要事务所的注册资本金足够大，其对投资者利益的保护程度并不一定就比有限责任合伙制低。

目前我国采用有限责任合伙制的条件还不具备

1. 事务所从有限责任公司制转换为有限责任合伙制的成本相当高
从有限责任公司制转换为有限责任

合伙制,是一个重新签订契约的过程。这一过程包括原有股权的转让及退出、合伙人之间的谈判成本、事务所资产的评估及处置、修订与银行及债权人之间的协议等,交易成本相当高。目前大多数事务所采取的是有限责任公司制,因而转换为有限责任合伙制的转换成本是不得不考虑的重要问题。

2. 注册会计师的收入与其承担的责任相比仍处于较低水平

由于会计市场不完善、审计技术、公司治理等原因,发生审计失败的风险较大,如果采用有限责任合伙制,将导致注册会计师(合伙人)承担的风险与其目前的收入水平严重不匹配。其结果是,一方面事务所目前的经济实力很难承担民事赔偿责任,另一方面,注册会计师个人的收入也难以担负起无限赔偿责任。那么期望通过采用有限责任合伙制来提高对投资者的保障程度,满足社会公众对注册会计师行业的要求,加强注册会计师行业的公证职能也就变成了一句空话。同时,会计师事务所与注册会计师所承担的责任与其收入的严重不对等不仅对整个注册会计师行业来说有失公平,而且由于我国会计市场存在着恶性竞争及委托单位的肆意杀价现象,极易导致单个的会计师事务所和注册会计师的冒险行为。在这种情况下,期望通过有限责任合伙制,使注册会计师由有限责任制下所承担的有限责任转而承担无限赔偿责任,以此强化注册会计师的责任意识和风险意识,从而提高审计质量,更是无从谈起。

3. 作为合伙制存在的个人财产申报制度尚未建立

由于现有法律对于私有财产的保护界定还比较模糊,尤其是尚未建立健全的个人财产申报、认证制度和共有财产分割制度,相关职能部门根本无法确切

掌握注册会计师的财产数量,让出具虚假信息注册会计师倾家荡产也就无从谈起。这就使得有限责任合伙制下发生过错的注册会计师为自己的行为承担无限责任在现实中无法操作。进一步说,即使我国建立了健全的个人财产登记制度,并且大幅度提高注册会计师的收入水平,如果没有发达的责任保险制度作支撑,无论是普通合伙制还是有限责任合伙制,也都不能对受到损失的投资者进行有效赔偿而现实情况是,我国保险市场还很不发达,目前虽有职业责任保险的险种,但范围过于狭窄,而且大多数注册会计师没有参加职业责任保险。因此,在我国建立起较为完善的个人财产申报制度和责任保险制度以前,实行有限责任合伙制以保护投资者的目的难以实现。

采用有限责任合伙制的节税效应在我国不存在

英美国国家众多大中型会计师事务所之所以选择有限责任合伙制的组织形式,一个重要原因就是,与公司制相比,采用有限责任合伙制形式可大大降低所得税支出,从而大幅度降低事务所的运营成本。因为在有限责任合伙制下,注册会计师只需缴纳个人所得税,而不像在有限责任公司制下,不仅注册会计师及合伙人需缴纳个人所得税,事务所还需缴纳企业所得税。但是就我国而言,会计师事务所期望采用有限责任合伙制以获取税收上的利益却是无法实现的。我国的合伙企业在2000年以前均须缴纳企业所得税,但2000年财政部和国家税务总局印发的财税〔2000〕91《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》的通知》规定,从2001年1月1日起,个人独资企业和合伙企业

停止执行企业所得税优惠政策,统一按照个人所得税法的有关规定执行。但这是否解决了我国合伙制会计师事务所的双重纳税问题呢?财政部和国家税务总局于2000年颁发并于同年实行的《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》第2条明确指出,该规定所称个人独资企业和合伙企业包括以下四种类型:第一,依照《中华人民共和国个人独资企业法》和《中华人民共和国合伙企业法》登记成立的个人独资企业、合伙企业;第二,依照《中华人民共和国私营企业暂行条例》登记成立的独资、合伙性质的私营企业;第三,依照《中华人民共和国律师法》登记成立的合伙制律师事务所;第四,经政府有关部门依照法律法规批准成立的负无限责任和无限连带责任的其他个人独资、个人合伙性质的机构或组织。从中我们不难发现,合伙制律师事务所被单独列示,但注册会计师行业却未被明确提及,似乎意味着合伙制会计师事务所仍应依照传统做法承担双重税负。

由此我们不难断定,如果我国的会计师事务所采用有限责任合伙制的形式,与有限责任公司制相比,注册会计师个人的风险加大了,但却无法获得相应的税收上的优惠。从风险与收益相对等的原则来考虑,事务所又怎会选择风险扩大而收益却无相应增加的有限责任合伙制的组织形式呢?所以,我国的事务所会更倾向于选择风险较低的有限责任公司制的形式。

综上所述,就我国目前而言,会计师事务所完全实行有限责任合伙制的客观的经济和法律环境还很不成熟,有限责任公司制恐怕仍是目前事务所的较优选择。

(作者单位:厦门大学会计系)